

EDIÇÕES ESPECIAIS
REVISTA DOS TRIBUNAIS

100 anos

DIREITO TRIBUTÁRIO

ARTIGOS SELECIONADOS
EM HOMENAGEM AOS 40 ANOS DO
CENTRO DE EXTENSÃO UNIVERSITÁRIA

Ives Gandra da Silva Martins

Organizador

Volume II

Coedição



Instituto Internacional
de Ciências Sociais

EDITORA  100 ANOS
REVISTA DOS TRIBUNAIS

EDIÇÕES ESPECIAIS
REVISTA DOS TRIBUNAIS
100 anos

DIREITO TRIBUTÁRIO

ARTIGOS SELECIONADOS
EM HOMENAGEM AOS 40 ANOS
DO CENTRO DE EXTENSÃO UNIVERSITÁRIA

Volume II



DIREITO TRIBUTÁRIO

ARTIGOS SELECIONADOS EM HOMENAGEM AOS 40 ANOS
DO CENTRO DE EXTENSÃO UNIVERSITÁRIA

Diretora Responsável

GISELLE DE MELLO BRAGA TAPAI

Diretora de Operações Editoriais

ORIENTE PAVAN

Coordenadora Editorial

DANIELLE CANDIDO DE OLIVEIRA

Analistas Documentais: Bruna Shlindwein Zeni, Iviê Adolfo de Macedo Loureiro Gomes e Rodrigo Domiciano de Oliveira.

Editoração Eletrônica

Coordenadora

ROSELI CAMPOS DE CARVALHO

Equipe de Editoração: Adriana Medeiros Chaves Martins, Ana Paula Lopes Corrêa, Carolina do Prado Fatel, Gabriel Bratti Costa, Ladislau Francisco de Lima Neto, Luciana Pereira dos Santos, Luiz Fernando Romeu, Marcelo de Oliveira Silva e Vera Lúcia Cirino.

Produção gráfica: Caio Henrique Andrade.

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

Artigos selecionados em homenagem aos 40 anos do Centro de Extensão Universitária / Ives Gandra da Silva Martins, organizador. - São Paulo : Editora Revista dos Tribunais : Instituto Internacional de Ciências Sociais, 2012. - (Coleção direito tributário ; v. 2)

"Edições especiais".

ISBN 978-85-203-4477-7

1. Centro de Extensão Universitária - História 2. Direito tributário 3. Direito tributário - Brasil 4. Direito tributário - Legislação - Brasil 5. Tributos - Brasil I. Martins, Ives Gandra da Silva. II. Série.

12-09428

CDU-34:336.2

Índices para catálogo sistemático: 1. Artigos jurídicos : Direito tributário 34:336.2

EDIÇÕES ESPECIAIS

REVISTA DOS TRIBUNAIS

100 anos

DIREITO TRIBUTÁRIO

ARTIGOS SELECIONADOS
EM HOMENAGEM AOS 40 ANOS
DO CENTRO DE EXTENSÃO UNIVERSITÁRIA

Volume II

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Organizador

Coedição



Instituto Internacional
de Ciências Sociais

EDITORA  100 anos
REVISTA DOS TRIBUNAIS

EDIÇÕES ESPECIAIS
REVISTA DOS TRIBUNAIS

100 ANOS

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS
Organizador

DIREITO TRIBUTÁRIO

ARTIGOS SELECIONADOS
EM HOMENAGEM AOS 40 ANOS
DO CENTRO DE EXTENSÃO UNIVERSITÁRIA

Volume II

© desta edição [2012]

EDITORA REVISTA DOS TRIBUNAIS LTDA.

GISELLE TAPAI
Diretora responsável

Rua do Bosque, 820 - Barra Funda
Tel. 11 3613-8400 - Fax 11 3613-8450
CEP 01136-000 - São Paulo, SP, Brasil

Todos os direitos reservados. Proibida a reprodução total ou parcial, por qualquer meio ou processo, especialmente por sistemas gráficos, microfilmicos, fotográficos, reprográficos, fonográficos, videográficos. Vedada a memorização e/ou a recuperação total ou parcial, bem como a inclusão de qualquer parte desta obra em qualquer sistema de processamento de dados. Essas proibições aplicam-se também às características gráficas da obra e à sua editoração. A violação dos direitos autorais é punível como crime (art. 184 e parágrafos, do Código Penal), com pena de prisão e multa, conjuntamente com busca e apreensão e indenizações diversas (arts. 101 a 110 da Lei 9.610, de 19.02.1998, Lei dos Direitos Autorais).

CENTRAL DE RELACIONAMENTO RT
(atendimento, em dias úteis, das 8 às 17 horas)

Tel. 0800-702-2433

e-mail de atendimento ao consumidor: sac@rt.com.br

Visite nosso site: www.rt.com.br

Impresso na Argentina [08-2012]

Profissional



ISBN 978-85-203-4477-7
ISBN da Coleção 978-85-203-4478-1

PREFÁCIO

Em 1972, os Drs. Xavier de Ayala e Emérico da Gama com os Professores Jorge Cintra, Walter Borzani e eu, idealizamos a criação de um Centro de Excelência em estudos universitários para estudantes graduados que desejassem se especializar em sua opção profissional, sob uma tríplice ótica, a saber: sólido embasamento doutrinário, aplicação dos conhecimentos à prática profissional e exercício da vocação laboral com ética e responsabilidade. Denominamos a nova instituição de Centro de Estudos de Extensão Universitária, passando, alguns anos depois, a chamar-se apenas Centro de Extensão Universitária.

Começamos, à época, os três professores, com três cursos: *A Formação do Pesquisador*, dirigido por Walter Borzani, *A Gestão Moderna*, dirigido por Jorge Cintra, e a *Atualização em Direito Tributário*, a meu cargo.

Utilizávamos a sede da Residência Universitária da Avenida Prof. Alfonso Bovero, 175.

A partir de 1974, a entidade dedicou-se exclusivamente ao Direito, tornando-nos eu e o professor Luís Roberto de Barros, seus dois dirigentes. Organizou-se, assim, o primeiro curso sobre o Sistema Tributário na Constituição e, no ano seguinte, com o Conjunto Universitário Cândido Mendes e a Asociación Interamericana de Derecho Tributário, com sede em Rosário, na Argentina, o 2.º Congresso Interamericano de Direito Tributário, com professores de toda a América e da Europa, além das maiores expressões do direito impositivo brasileiro, inclusive alguns dos autores do anteprojeto do Código Tributário Nacional, idealizado por Rubens Gomes de Souza.

Foi a partir deste Congresso que se decidiu realizar um Simpósio anual sobre o Sistema, em torno de questões polêmicas, não pacificadas.

O primeiro aconteceu em 1976, no qual se discutiu a tormentosa questão, ainda hoje objeto de turbulência, da Decadência e Prescrição.

Adotou-se, desde o início, a metodologia da principal entidade de direito tributário do mundo, a *International Fiscal Association* (IFA), que, desde a primeira metade do século passado, organiza Congressos anuais, alternando-se sempre um na Europa e, no ano seguinte, em outro país fora do Velho Mundo.

A IFA escolhe o tema com três anos de antecedência, pede às entidades nacionais filiadas que indiquem um relator do país e a própria entidade elege um relator geral que formula as questões a serem respondidas

e que são editadas em dois volumes – são sempre dois temas- em quatro idiomas (inglês, francês, alemão e espanhol). O 1.º Simpósio foi realizado nesses mesmos moldes, com seis questões formuladas, com autores convidados, que entregaram seus trabalhos seis meses antes da data do evento, editados pela Editora Resenha Tributária do saudoso amigo Vagner Bicego.

O sucesso do 1.º Simpósio levou-me a organizar, nos mesmos moldes, os demais Simpósios anuais, que chegaram no ano passado a 36, ou seja, a 36 anos de Pesquisas Tributárias, totalizando-se 673 escritos de 198 autores.

Com o falecimento de Bicego e o encerramento de sua editora – os livros eram reprodução fotográfica dos textos entregues pelos juristas convidados –, o CEU iniciou uma parceria, agora profissional, com a Editora Revista dos Tribunais, em face de minha longa relação com a mesma, sendo que nos últimos 17 anos, todos os livros, em edições primorosas, foram veiculados pela Editora Revista dos Tribunais, hoje com o selo da empresa que é líder mundial de informação inteligente: *Thomson Reuters*.

A partir de 1995, o Centro de Extensão Universitária principiou a ingressar em outras áreas (Administração de Empresas, Jornalismo, Humanidades, Medicina etc.) e, já neste século, tornou-se a entidade mantenedora do Instituto Internacional de Ciências Sociais (IICS).

A própria área do direito estendeu-se a outros ramos, além do direito tributário, contando hoje com mais de uma centena de livros publicados pela instituição.

Neste ano de 2012, o CEU/IICS comemora 40 anos de existência, em suas novas instalações e, seu parceiro editorial Revista dos Tribunais – *Thomson Reuters*, 100 anos.

Para esta comemoração das duas datas redondas, decidiram as duas instituições editar três trabalhos de cada Simpósio (108, portanto), dos grandes autores que sempre prestigiaram os eventos e que conformaram o direito brasileiro. Muitos destes extraordinários juristas faleceram, com o que também se presta homenagem à sua contribuição à evolução deste ramo da cada vez mais frondosa árvore jurídica.

Não poderíamos terminar esta breve apresentação sem nos referirmos ao Min. Moreira Alves, que abre anualmente, há 31 anos, os Simpósios Nacionais de Direito Tributário com esplêndidas palestras sobre os temas escolhidos.

Esperam as duas instituições que continuem esta estupenda parceria que tem resultado em estudos permanentemente citados pela Magistratura de 1.ª Instância, Tribunais, inclusive Tribunais Superiores.

A Ciência evolui em função dos debates de temas polêmicos, lembrando-se de que, no CEU/IICS, esta busca de soluções se faz com o pensamento com que o saudoso Professor Walter Corrêa definiu o perfil de tais estudos: "Aqui, a ciência se faz com a verdade e não com a vaidade".

Oxalá continuemos, no futuro, com os mesmos esplendorosos resultados (CEU/IICS e Editora Revista dos Tribunais - *Thomson Reuters*) que tivemos até o presente.

O ORGANIZADOR

ESTRUTURA DA OBRA

DIREITO TRIBUTÁRIO

ARTIGOS SELECIONADOS EM HOMENAGEM AOS 40 ANOS
DO CENTRO DE EXTENSÃO UNIVERSITÁRIA

Organizador

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

VOLUME I

- I Simpósio - Decadência e prescrição
- II Simpósio - Contribuições especiais - Fundo PIS/Pasep
- III Simpósio - O fato gerador do ICM
- IV Simpósio - Sanções tributárias
- V Simpósio - Responsabilidade tributária
- VI Simpósio - Princípio da legalidade
- VII Simpósio - Base de cálculo
- VIII Simpósio - Repetição do indébito
- IX Simpósio - Presunções no Direito Tributário
- X Simpósio - Taxa e preço público
- XI Simpósio - O fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza
- XII Simpósio - Do lançamento
- XIII Simpósio - Elisão e evasão fiscal
- XIV Simpósio - Capacidade contributiva
- XV Simpósio - Lei Complementar tributária
- XVI Simpósio - Imposto sobre Operações Financeiras
- XVII Simpósio - Contribuições sociais
- XVIII Simpósio - Princípios constitucionais tributários
- XIX Simpósio - Decisões judiciais e tributação

VOLUME II

- XX Simpósio - Crimes contra a ordem tributária
- XXI Simpósio - O princípio da moralidade no Direito Tributário
- XXII Simpósio - Tributação no Mercosul
- XXIII Simpósio - Imunidades tributárias
- XXIV Simpósio - Processo administrativo tributário
- XXV Simpósio - Direitos fundamentais do contribuinte

- XXVI Simpósio - Tributação na Internet
XXVII Simpósio - Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico
XXVIII Simpósio - Direito Tributário e reforma do sistema
XXIX Simpósio - O princípio da não cumulatividade
XXX Simpósio - Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica
XXXI Simpósio - Princípio da eficiência em matéria tributária
XXXII Simpósio - Decadência e prescrição
XXXIII Simpósio - Execução fiscal
XXXIV Simpósio - Disciplina legal tributária do terceiro setor
XXXV Simpósio - Processo judicial tributário
XXXVI Simpósio - Responsabilidade tributária

NOTA

O Organizador optou por manter a ortografia dos textos, as referências legislativas e os currículos dos autores de acordo com o que foi originalmente publicado.

Desta forma, pretende-se preservar a estrutura do trabalho como na época de sua criação, de modo a refletir o momento histórico em que cada artigo foi escrito, situando o leitor no tempo e no espaço dessas publicações.

A EDITORA

SUMÁRIO

PREFÁCIO.....	5
SOBRE O ORGANIZADOR.....	9
ESTRUTURA DA OBRA.....	11
ÍNDICE DE AUTORES.....	19

XX SIMPÓSIO CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

1. Crimes contra a ordem tributária ANTHERO LOPÉRGOLO, RUBENS APPROBATO MACHADO, LUIZ ANTONIO CALDEIRA MIRETTI E MÁRCIA REGINA MACHADO MELARÉ.....	25
2. Crimes contra a ordem tributária ARISTIDES JUNQUEIRA ALVARENGA.....	53
3. Crimes contra a ordem tributária DAMÁSIO DE JESUS.....	65

XXI SIMPÓSIO O PRINCÍPIO DA MORALIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO

4. O princípio da moralidade no direito tributário DIVA MALERBI.....	103
5. O princípio da moralidade no direito tributário LUIZ VICENTE CERNICCHIARO.....	113
6. O princípio da moralidade no direito tributário MARIA TERESA DE ALMEIDA ROSA CÁRCOMO LOBO.....	121

XXII SIMPÓSIO TRIBUTAÇÃO NO MERCOSUL

7. Tributação no Mercosul CELSO RIBEIRO BASTOS, CLÁUDIO FINKELSTEIN E LUIS CESAR RAMOS PEREIRA.....	131
8. Tributação no Mercosul HELENILSON CUNHA PONTES.....	165

9. Aspectos tributários no Tratado de Assunção
 JOSÉ AUGUSTO DELGADO 193

XXIII SIMPÓSIO
 IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

10. Cidadania e imunidade tributária
 FERNANDO FACURY SCAFF..... 223
11. Imunidade tributária
 MARCOS DA COSTA..... 243
12. Imunidades tributárias
 RICARDO LOBO TORRES 247

XXIV SIMPÓSIO
 PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

13. Processo administrativo tributário
 KIYOSHI HARADA 289
14. Processo administrativo tributário
 MARCO AURÉLIO GRECO 303
15. Processo administrativo tributário
 OSWALDO OTHON DE PONTES SARAIVA FILHO 311

XXV SIMPÓSIO
 DIREITOS FUNDAMENTAIS
 DO CONTRIBUINTE

16. Quebra do sigilo bancário pelo Ministério Público
 DOMINGOS FRANCIULLI NETTO 335
17. Direitos fundamentais do contribuinte
 EDISON CARLOS FERNANDES 363
18. Direitos fundamentais do contribuinte
 KIYOSHI HARADA 373

XXVI SIMPÓSIO
 TRIBUTAÇÃO NA INTERNET

19. Tributação na Internet
 ANA MARIA GOFFI FLAQUER SCARTEZZINI 385

20. **Tributação na era da Internet**
 ANDRÉ RAMOS TAVARES 395
21. **Tributação e Internet**
 NEWTON DE LUCCA 429

XXVII SIMPÓSIO
 CONTRIBUIÇÕES DE INTERVENÇÃO
 NO DOMÍNIO ECONÔMICO

22. **Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico**
 CARLOS HENRIQUE ABRÃO 469
23. **Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico**
 FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES DE SOUZA E CLÁUDIA
 FONSECA MORATO PAVAN 485
24. **Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e a
 Federação**
 HAMILTON DIAS DE SOUZA E TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR. 515

XXVIII SIMPÓSIO
 DIREITO TRIBUTÁRIO
 E REFORMA DO SISTEMA

25. **Norma antielisão e sigilo bancário**
 IVES GANDRA DA SILVA MARTINS 563
26. **Imposto sobre grandes fortunas no direito comparado**
 RICARDO LOBO TORRES 589
27. **Grupo de empresas - Autocontrato - Não-incidência de ISS -
 Questões conexas**
 ROQUE ANTONIO CARRAZZA 601

XXIX SIMPÓSIO
 O PRINCÍPIO
 DA NÃO CUMULATIVIDADE

28. **Direito ao crédito do IPI relativo a insumos tributados à alíquota
 zero, isentos ou não tributados**
 FERNANDA GUIMARÃES HERNANDEZ 631
29. **Jurisprudência**
 LUIZ FUX 653

30. Não-cumulatividade do PIS (Lei 10.637) e da Cofins (Lei 10.833) –
Invasão de competência privativa dos Estados
ROBERTO FERRAZ 709

XXX SIMPÓSIO
LIMITAÇÕES AO PODER IMPOSITIVO
E SEGURANÇA JURÍDICA

31. Segurança jurídica em matéria tributária
HELENO TAVEIRA TÔRRES 721
32. Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica
JOÃO BOSCO COELHO PASIN 747
33. Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica
YOSHIKI ICHIHARA 761

XXXI SIMPÓSIO
PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA
EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

34. Princípio da eficiência em matéria tributária
ANDRÉ L. COSTA-CORRÊA 781
35. Princípio da eficiência em matéria tributária
JORGE DE OLIVEIRA VARGAS 807
36. Princípio da eficiência e a tributação no Brasil
OCTAVIO CAMPOS FISCHER 825

XXXII SIMPÓSIO
DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO

37. Decadência e prescrição
HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO 857
38. Decadência e prescrição
HUMBERTO MARTINS 899
39. Decadência e prescrição
SCHUBERT DE FARIAS MACHADO 911

XXXIII SIMPÓSIO
EXECUÇÃO FISCAL

40. Execução fiscal
CLEIDE PREVITALI CAIS 941

41. Execução fiscal
LEON FREJDA SZKLAROWSKY 959
42. Execução fiscal
ROBERTO LUIZ RIBEIRO HADDAD E CARINE CRISTINA
FUNKE..... 995

XXXIV SIMPÓSIO
DISCIPLINA LEGAL TRIBUTÁRIA
DO TERCEIRO SETOR

43. Disciplina legal tributária do terceiro setor
IGOR MAULER SANTIAGO 1021
44. Tributação do terceiro setor
MARCOS NÓBREGA..... 1047
45. Disciplina legal tributária do terceiro setor
RICARDO LOBO TORRES 1063

XXXV SIMPÓSIO
PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO

46. Processo judicial tributário
DOUGLAS YAMASHITA 1073
47. Processo judicial tributário
FERNANDO L. LOBO D'EÇA..... 1101
48. Processo judicial tributário
GUSTAVO MIGUEZ DE MELLO 1157

XXXVI SIMPÓSIO
RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

49. Responsabilidade tributária
LUÍS EDUARDO SCHOUEI 1175
50. Responsabilidade tributária
MARIO LUIZ OLIVEIRA DA COSTA..... 1193
51. Responsabilidade tributária
MOISÉS AKSELRAD 1235



ÍNDICE DE AUTORES

ANA MARIA GOFFI FLAQUER
SCARTEZZINI

- Tributação na Internet, 385

ANDRÉ L. COSTA-CORRÊA

- Princípio da eficiência em matéria tributária, 781

ANDRÉ RAMOS TAVARES

- Tributação na era da Internet, 395

ANTHERO LOPÊRGOLO, RUBENS

APPROBATO MACHADO, LUIZ

ANTONIO CALDEIRA MIRETTI

E MÁRCIA REGINA MACHADO

MELARÉ

- Crimes contra a ordem tributária, 25

ARISTIDES JUNQUEIRA

ALVARENGA

- Crimes contra a ordem tributária, 53

CARINE CRISTINA FUNK

E ROBERTO LUIZ RIBEIRO

HADDAD

- Execução fiscal, 995

CARLOS HENRIQUE ABRÃO

- Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico, 469

CELSO RIBEIRO BASTOS,

CLÁUDIO FINKELSTEIN E LUIS

CESAR RAMOS PEREIRA

- Tributação no Mercosul, 131

CLÁUDIA FONSECA MORATO

PAVAN E FÁTIMA FERNANDES

RODRIGUES DE SOUZA

- Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico, 485

CLÁUDIO FINKELSTEIN, CELSO

RIBEIRO BASTOS E LUIS CESAR

RAMOS PEREIRA

- Tributação no Mercosul, 131

CLEIDE PREVITALI CAIS

- Execução fiscal, 941

DAMÁSIO DE JESUS

- Crimes contra a ordem tributária, 65

DIVA MALERBI

- O princípio da moralidade no direito tributário, 103

DOMINGOS FRANCIULLI NETTO

- Quebra do sigilo bancário pelo Ministério Público, 335

DOUGLAS YAMASHITA

- Processo judicial tributário, 1073

EDISON CARLOS FERNANDES

- Direitos fundamentais do contribuinte, 363

FÁTIMA FERNANDES RODRIGUES

DE SOUZA E CLÁUDIA FONSECA

MORATO PAVAN

- Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico, 485

FERNANDA GUIMARÃES

HERNANDEZ

- Direito ao crédito do IPI relativo a insumos tributados à alíquota zero, isentos ou não tributados, 631

FERNANDO FACURY SCAFF

- Cidadania e imunidade tributária, 223

FERNANDO L. LOBO D'EÇA

- Processo judicial tributário, 1101

CIDADANIA E IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

FERNANDO FACURY SCAFF

Doutor em Direito Econômico pela USP. Professor da Universidade Federal do Pará. Ex-Procurador da Fazenda Nacional. Advogado.

Pesquisas Tributárias - Nova Série • PTNS 4/487 • 1998

SUMÁRIO: I. Posição da questão - II. Origem da imunidade tributária e sua função na atualidade - III. Desoneração tributária: imunidade, isenção e não incidência - IV. A imunidade na Constituição brasileira de 1988 - V. Respostas aos quesitos propostos - VI. Bibliografia básica consultada.

I. Posição da questão

1. O Direito existe para permitir a convivência entre os seres humanos. As múltiplas funções para as quais serve de instrumento é objeto de vários compêndios de filosofia. Porém, é inegável que, dentre estas funções, encontram-se as de construir uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento; erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais; promover o bem de todos, sem qualquer discriminação, seja de origem, raça, sexo, cor ou idade.

O Direito deve cumprir as funções acima mencionadas, não apenas em razão de uma específica sociedade - por acaso as funções acima foram extraídas do art. 3.º da Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 1988 -, mas como um instrumento de redução das imensas disparidades socioeconômicas entre os diversos países do globo.

Inúmeras Resoluções da ONU apontam neste sentido (ver, dentre várias, a *Declaração sobre Direito ao Desenvolvimento*, 1986, Assembléia Geral; e a *Declaração sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento*, 1992, Rio).

É neste sentido que deve ser pautada toda e qualquer análise social - o que inclui a do subsistema jurídico. Aqui (neste país) e alhures.

2. O cerne da discussão proposta diz respeito a aspectos da Imunidade Tributária disposta na Constituição Federal: extensão, interpretação, integração etc.

Proponho sua discussão em conjunto com o primado da *cidadania*. Ou, por outras palavras: *será que a utilização da imunidade tributária está sendo efetuada de modo a aumentar o grau de cidadania no Brasil?*

Não se deve esquecer que a cidadania, ao lado de outros, é um dos *valores fundamentais* de nossa República (CF/88, art. 1.º, II).

Este, pois, é o fio de Ariadne a ser usado no desenvolvimento deste trabalho.

II. Origem da imunidade tributária e sua função na atualidade

3. Antes mesmo de existir a estrutura de Estado tal como hoje o conhecemos, já havia a cobrança coativa de valores de toda a sociedade por parte da classe dirigente.

O manejo da capacidade de tributar – e seu corolário, de não-tributar –, é uma das mais antigas formas de distinguir pessoas e atividades. É uma maneira de implementar *políticas – fiscal ou econômica*.

4. Em Roma existiam várias espécies de impostos, bem como isenções. A *Lex Vicesima Hereditatum et Legatorum* impunha a cobrança de um imposto com alíquota de 5% sobre o valor das heranças ou legados, recaindo, principalmente, sobre os legados a amigos e as heranças dos celibatários. Eram isentos os “parentes próximos” e os bens de pequeno valor. Tal incidência estava de conformidade com a *política econômica* do Imperador Augusto, que se caracterizava pela preocupação em “amparar a família numerosa, proteger os casamentos, punir os adultérios, gravar os celibatários e os casais sem filhos”.¹

Posteriormente, em face dos problemas “de caixa” do Império, Antoino aumentou a alíquota para 10% e estendeu a cidadania romana a todos os habitantes de seu território através do edito de Caracala (212 a.C.). Pode-se ver que não são recentes as determinações *estatais* de aumento de alíquota e do número de contribuintes. Os atuais copiam os antigos – muitas vezes de forma imperfeita.

5. Na Idade Média existia a *imunitas*, através da qual a Igreja e os nobres ficavam afastados (imunes) do poder do Soberano, inclusive no

1. Sílvio Meira, *Direito tributário romano*, p. 23.

âmbito fiscal, porém encarregados de exercê-lo na área determinada de sua atuação.²

Posteriormente, o caráter de pessoalidade foi alargado para as cidades, que passaram a ter *imunitas* em face do poder central. Este caráter de intributabilidade absoluta da nobreza e da Igreja (especificamente Católica) permaneceu até o advento do liberalismo,³ quando os *privilégios* foram abolidos.

6. A Carta Magna (1215, d.C.) foi um marco para o Direito, e, em especial, para a cidadania e a tributação. Esse evento faz surgir, de forma embrionária, várias das garantias constitucionais de liberdade presentes nas Constituições ocidentais, dentre elas o Princípio da Legalidade.

Deve-se referir, contudo, que tais direitos eram controlados pela nobreza, em seu próprio proveito, e não para o da sociedade como um todo. O conceito de soberania decorria de ser o Rei um *primus inter pares* e não em razão de que seu poder fosse aurido da sociedade em geral.

Historicamente foi um avanço, mas ainda longe da situação atual. As garantias eram dos nobres e da Igreja, e não da sociedade. Configuravam-se, sob o prisma dos excluídos de tais *direitos*, muito mais como privilégios de classe do que como garantias individuais.

7. Com as revoluções burguesas (século XVIII), os privilégios acima referidos passaram do colégio de nobres e da Igreja Católica para todos os cidadãos, se constituindo, então, em verdadeiras garantias *individuais*.

Os aspectos tributários também seguiram esta mesma linha. A imunidade, que antes significava um privilégio de nobres e da Igreja Católica frente ao Rei, passou a significar uma garantia de que certas atividades estariam afastadas da esfera do poder de tributar da classe dirigente, *sendo que tal escolha seria estabelecida pelo conjunto dos cidadãos*. "O mesmo significante - imunidade - passou a agasalhar um outro significado"⁴

8. Dentro desta nova perspectiva liberal - garantia *individual* dos cidadãos -, é que as *limitações ao poder de tributar* evoluíram. O estudo de tais *limitações* encontra-se umbilicalmente ligado ao desenvolvimento de outros *direitos*, que posteriormente se configurariam princípios basilares no ordenamento jurídico dos povos ocidentais.

2. Gianfranco Poggi, *A evolução do Estado Moderno*, p. 34; Fernando Facury Scaff, *Responsabilidade do Estado Intervencionista*, p. 8.

3. Ricardo Lobo Torres, *Os direitos humanos e a tributação*, capítulo I.

4. Ricardo Lobo Torres, *Os Direitos Humanos e a Tributação*, p. 27.

Desta época (liberal) é o surgimento da idéia de *liberdade* e de *igualdade*, pois, uma vez conquistadas tais garantias *individuais*, a *ordem natural* se encarregaria de fazer com que o bem-estar e a prosperidade adviessem. Acreditava-se que a ordem natural do mercado possibilitaria fazer surgir o desenvolvimento.

Verificou-se que tal pretensão era uma falácia.

A ordem natural apenas privilegiou os que possuíam poder econômico, fazendo maior o fosso existente com aqueles que apenas portavam sua força de trabalho como elemento de troca no mercado. As soluções individuais não foram suficientes para resolver as questões sociais.

9. Constatada a insuficiência de implementação desta fórmula de direitos e garantias fundamentais, foi necessário ampliar o espaço de compreensão destes princípios.

Passou-se a cogitar da aplicação de direitos coletivos como direitos fundamentais. Não se trata apenas de direitos da pessoa contra o Estado, mas da sociedade *erga omnes*, exercitáveis contra todos que os violarem.

Esta compreensão dos direitos fundamentais como garantia da sociedade, e não somente do indivíduo, é geratriz de uma nova leva de direitos. É a preocupação com o coletivo, com o bem-estar da população, dos habitantes de uma determinada sociedade, com o desenvolvimento social e econômico da coletividade. Da ótica individual passa-se a uma perspectiva coletiva.

10. Porém, a evolução dos estudos jurídicos constatou ser insuficiente a preocupação com o coletivo, sendo também necessário que o Direito se ocupasse dos *interesses difusos* da sociedade, que são aqueles que atingem um grupo indeterminado, e indeterminável, de pessoas, onde não se pode estabelecer quem está sendo alcançado por uma específica atitude, mas pode-se afirmar que vários indivíduos o estão. Não se sabe o CIC e o RG do lesado, nem a intensidade da lesão para cada qual, mas existe a certeza de sua existência.

A solução individual e a coletiva não conseguiram resolver este tipo de questão, sendo necessário desenvolver mecanismos adequados para operacionalizar sua prevenção e repressão.

11. Some-se à questão dos *interesses difusos* o conceito de *futuras gerações*, e surge uma nova compreensão dos direitos fundamentais.

Passam a ser considerados *também* os direitos dos que ainda não nasceram. A dimensão da pessoa humana é projetada no futuro, não mais apenas como a dimensão civilista do *nascituro*, mas de toda uma futura

(e ainda nem mesmo *encomendada* ou *gestada*) geração de pessoas humanas.

O interesse protegido não é o da atual geração, mas sua preservação para as futuras gerações. Não é mais um interesse *do indivíduo contra o Estado*, ou inerente apenas a certa *coletividade*, mas um interesse *difuso* e que abrange não apenas as atuais, mas as *futuras gerações*.

Logo, a análise de tais Direitos, que se encerram em Princípios - dentre eles as *limitações ao poder de tributar* -, deve ser efetuada com os olhos voltados não apenas para o homem no presente, mas também no futuro, considerado como um ser integrante de uma espécie que deve ter seus direitos preservados, por mais difusos que sejam. Somos todos responsáveis por tal legado às futuras gerações.

12. O direito tributário não passa ao largo destas transformações. As *limitações ao poder de tributar* devem ser analisadas de conformidade com o desenvolver da técnica jurídica e das necessidades sociais.

A Imunidade Tributária - objeto central desta análise - deve ser considerada não apenas em sua perspectiva individual, mas como uma garantia de *cidadania* para todos, considerados coletiva e difusamente, de forma a permitir também o regular desenvolvimento das futuras gerações.

Portanto, e apenas a título de exemplo, ao ser reconhecida no Brasil uma *imunidade educacional* não se pretende *privilegiar* determinado estabelecimento. A fase do *privilégio* já passou, devendo ser apenas historicamente considerada. Se deve é *garantir* que a educação seja ministrada a todos, de forma livre e com o fito de desenvolver plenamente o indivíduo, prepará-lo para o exercício da cidadania e qualificá-lo para o trabalho (CF/88, art. 205). Caso não sejam acatadas estas diretrizes constitucionais, a instituição em gozo da imunidade não estará atingindo seus objetivos e esta deverá ser desconsiderada.

O fio condutor da análise deve ser o critério de melhor qualidade de vida para as atuais e futuras gerações segundo parâmetros estabelecidos pela sociedade, e não o de enriquecimento das instituições mantenedoras de estabelecimento de educação. Ou de sindicatos obreiros. Ou de partidos políticos. As hipóteses não têm fim.

Interpretar a norma jurídica da Imunidade Tributária de forma apartada de seu contexto social será esvaziá-la completamente. Não será complementar o Direito, mas apenas fazer um exercício de direito positivo - que poderá ser bem ou mal feito. E aí nada será acrescentado à sociedade, mas apenas a uns poucos contrafactores normativos.

Logo, a função da imunidade tributária – bem como a dos demais Princípios limitadores ao poder de tributar – é permitir que a sociedade exercite a cidadania, segundo as normas que ela própria estabeleceu, sem eventuais empecilhos impostos pelo Estado (ou melhor, por eventuais grupos que se utilizem do aparato do Estado para implementar uma política diversa daquela estabelecida pela sociedade).

III. Desoneração tributária: imunidade, isenção e não incidência

13. Diversos autores já se ocuparam da distinção entre as diversas formas de desoneração tributária, sendo as mais usuais a imunidade, a isenção e a não incidência. A bibliografia é imensa e encontra-se parcialmente arrolada ao final deste trabalho.

O traço comum às três situações é o de que a decisão de estabelecer ou não uma incidência tributária é uma determinação política. Houve tempo em que o uso dos mictórios públicos gerava receita estatal, o que gerou a resposta do Imperador Vespasiano a seu filho Tito no sentido de que dinheiro não tem cheiro (*non olet*).⁵ Logo, tornar uma atividade passível de tributação decorre de uma decisão política, estabelecida de conformidade com as normas que lhe são atinentes.

São, contudo, três formas distintas de estabelecer a desoneração tributária.

14. Em primeiro lugar existe a não-incidência. No Brasil, em que as competências tributárias são estabelecidas na Constituição, e, juntamente, os parâmetros globais da incidência, é o constituinte quem estabelece *prima facie* o que deverá ser tributado. O detalhamento da incidência se dá em nível de legislação complementar e ordinária.

Existem vários momentos para o estabelecimento da não-incidência. Um deles ocorre no âmbito constitucional. Pode-se dizer que, de acordo com a Constituição brasileira em vigor até o presente instante,⁶ não existe imposto sobre a propriedade de bicicletas. Existe sobre a propriedade de veículos automotores – IPVA (art. 155, III), mas de forma alguma pode-se dizer que tal disposição abrange a propriedade de bicicletas. Logo, neste âmbito, pode-se afirmar que o constituinte não elegeu como uma atividade econômica passível de ser tributada a propriedade de bicicletas, o que a coloca no campo da não-incidência.

5. Meira, ob. cit., p. 36; Ricardo Lobo Torres, *Curso de direito financeiro e tributário*, p. 86-87.

6. Por cautela, em face da instabilidade normativa constitucional atual, deve-se declarar que esta redação data de março de 1998.

Outro momento da não-incidência pode ser verificado no âmbito da legislação infraconstitucional, quando o legislador não esgota as possibilidades que a Constituição lhe atribui. É o caso dos vários Estados da Federação que não estabeleceram leis criando o IPVA sobre veículos automotores *aquáticos e aéreos*. A despeito de a Constituição permitir este âmbito de incidência - respeitadas algumas condições -, o legislador ordinário decidiu não implementá-la, deixando tais propriedades fora do âmbito de incidência tributária da norma.

Não incidir implica não tributar consoante as normas postas. A não-incidência atual não quer dizer que futuramente não possa vir a ser criada uma incidência sobre aquela atividade.

A criação de novas incidências tributárias no Brasil, no que tange aos impostos, somente pode se dar através de Emenda Constitucional, ou de Lei Complementar, neste caso obedecido os ditames do art. 154, I, CF/88, ou na hipótese de guerra externa ou sua iminência, obedecido o disposto no inciso II do mesmo artigo.

No que tange à criação através de Emenda Constitucional, o exemplo mais concreto diz respeito ao IPMF - Imposto Provisório sobre a Movimentação Financeira. Inicialmente a singela *movimentação financeira* não era objeto de incidência tributária na Constituição Federal de 1988. Posteriormente, através da Emenda Constitucional 3, foi estabelecido que tal atividade poderia ser objeto de tributação. Lei Complementar detalhou vários aspectos da incidência e o Poder Judiciário acatou tal procedimento, tendo efetuado apenas umas poucas ressalvas pontuais acerca da imunidade recíproca e do princípio da anterioridade (ADIn 939-7, Rel. Min. Sydney Sanches).

Deste julgamento, aliás, decorreu o entendimento de que a instituição de novas incidências deve obedecer às imunidades postas, na hipótese de essa decorrer de poder constituinte derivado. Por óbvio, em caso de poder constituinte originário esta limitação inexistente.

A não-incidência, portanto, diz respeito a uma política econômica estabelecida, com margem de manobra de conformidade com as normas postas. Atualmente, no Brasil, caso haja interesse em tributar, através de imposto, as pessoas que são proprietárias de bicicletas dever-se-á estabelecer nova incidência através de Lei Complementar na forma do art. 154, I, da CF/88; ou, de outra forma, através de Emenda Constitucional, respeitadas as imunidades estabelecidas anteriormente.

15. A imunidade caracteriza-se como uma desoneração tributária constitucionalmente qualificada. Diz respeito à *estrutura social e econômica* de um país.

O constituinte - originário ou derivado -, estabelece algumas atividades que não poderão ser objeto de imposição tributária. Esta delimitação pode abranger a todos ou apenas a alguns tributos - como os impostos, conforme o art. 150, VI, CF/88. Nada obsta, contudo, que o constituinte eleja várias espécies tributárias ou apenas uma; ou mesmo apenas um único imposto;⁷ ou ainda um único fato econômico a ser desonerado, abrangendo vários impostos.⁸

As atividades elencadas como não sujeitas à oneração tributária por via de legislação infraconstitucional são estabelecidas pelo constituinte como fundamentais para alcançar o maior grau de desenvolvimento da Nação.

No Brasil, uma vez que o Supremo Tribunal Federal⁹ considerou as *limitações constitucionais ao poder de tributar* como *cláusulas pétreas* (art. 60, § 4.º, IV c/c art. 5.º, § 2.º c/c art. 150, *caput*, todos da CF/88), a desoneração via imunidade não pode ser modificada nem mesmo através de emenda à Constituição, quanto mais por legislação infraconstitucional.¹⁰

A existência de atividades imunes à tributação implica em reconhecer que sua implementação deve atender às finalidades estabelecidas na Constituição. E que tais finalidades devem ser alcançadas por estas instituições/atividades ao lado, em conjunto, com o próprio Estado. Ou seja, se desonera de impostos porque a atuação de partidos políticos, escolas, sindicatos é importante para atingir aos objetivos da sociedade, constitucionalmente estabelecidos, *pari passu* com a própria máquina estatal. O Estado e tais instituições/atividades são coadjuvantes, e não concorrentes, na consecução dos objetivos sociais estabelecidos na Constituição da República.

Tal fato torna a imunidade ainda mais relevante para o contexto nacional, e seu reconhecimento deve se dar com todo rigor, uma vez que tais atividades não estarão inseridas no esforço coletivo de levar dinheiro

7. Art. 153, § 3.º, III, CF/88, que trata da imunidade de IPI no caso da exportação de produtos industrializados.

8. Art. 184, § 5.º, CF/88, que imuniza a transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária.

9. ADIn 939-7, Rel. Min. Sydney Sanches.

10. A única hipótese, razoavelmente cerebrina, seria a modificação, via emenda constitucional, das *cláusulas pétreas* - art. 60, § 4.º, CF/88 - retirando as *limitações constitucionais ao poder de tributar* de seu núcleo, e efetivando as modificações através de uma posterior alteração constitucional.

para os cofres públicos a fim de que o Estado possa cumprir suas funções. Elas já possuem funções a cumprir ao lado do Estado.

Enfim, *o escopo da imunidade é a implementação concomitante dos objetivos do Estado, traçados pela sociedade na Constituição.*

16. A isenção, a despeito de também ser uma desoneração tributária, diz respeito à *conjuntura econômica e social* de um país.

Trata-se de uma desoneração estabelecida através de lei ordinária, via de regra através da mesma esfera de poder que a Constituição atribuiu a competência para tributar. Daí decorre o conhecido aforisma: "quem pode tributar, pode isentar".

Usa-se a expressão "via de regra" pois existem hipóteses de *isenção heterônoma*, quando um ente tributante possui o poder de isentar tributos de outro. Tal fato ocorria na Constituição Federal brasileira de 1967 (art. 19, § 2.º), obedecidos, dentre vários, o parâmetro da lei complementar. Tal fato também ocorre na Constituição Federal brasileira de 1988 (art. 155, § 2.º, XII, e, e art. 156, § 3.º, II). É bem verdade que nestes casos existe a ficção jurídica de que a Lei Complementar não é um instrumento da esfera de poder "União", mas de toda a "Nação". Logo - ainda na ficção -, não haveria a isenção de uma esfera de poder em outra, mas de toda a Nação em proveito de todos. Tal entendimento apenas solapa, ainda mais, o simulacro de federação existente no Brasil.

As isenções são utilizadas para permitir maior flexibilidade na política econômica das unidades federativas. São conjunturais e não estruturais. Na hipótese de ser necessário incrementar a indústria de uma região, poderá ser concedida isenção de certos tributos para as empresas que lá se instalarem, sempre sob prazo certo e quase sempre sujeitas ao cumprimento de determinações estatais.

As isenções, no Brasil, podem ser concedidas para os tributos em geral ou apenas para algumas de suas espécies, condicionais ou não, com prazo determinado, e para todo o território da entidade tributante ou frações do mesmo (art. 176 e ss., CTN), sendo vedado apenas à União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, Distrito Federal ou Município em detrimento de outro, permitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país (art. 151, I, CF/88).

É usual o estabelecimento de normas gerais acerca de isenções, as chamadas "leis de incentivos fiscais", que são implementadas caso a caso através de contratos firmados entre a unidade tributante e as empresas

interessadas. Tal procedimento encontra-se de conformidade com a legislação em vigor (art. 176, *caput*, c/c art. 179, *caput*, CTN).

IV. A imunidade na Constituição brasileira de 1988

17. A imunidade não é uma questão topográfica ou de nomenclatura. Existem imunidades espalhadas por todo o texto da Constituição Federal – embora estejam mais concentradas no art. 150, VI. E ainda, escondidas sob o *nomen juris* de “isenção” ou de “não incidência”.

Para se *descobrir* uma imunidade no texto constitucional deve-se procurar uma desoneração tributária imediatamente atribuída a uma atividade, instituição ou situação, que independa de lei para ser efetivamente fruída. Observe-se que a lei pode ser necessária para estabelecer critérios a serem atendidos para aquela atividade considerada como apta a gozar do benefício (art. 150, VI, *c*), mas o gozo da imunidade independe de lei concessiva. Frui diretamente do texto – e do contexto – constitucional. Ela é *declarada* (pois pre-existente) e não *constituída* a partir de determinações estatais infraconstitucionais.

Portanto, ao mencionar que “são *isentas* de impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária” (art. 184, § 5.º), a Constituição está atribuindo a todas as pessoas que se encontrem naquela determinada situação o *direito público subjetivo* de não pagar nenhum imposto em razão daquela específica operação, independente de qualquer ato normativo que o reconheça. Ou seja, trata-se de uma *imunidade* denominada em linguagem atécnica de “isenção”.

No mesmo sentido, ao estabelecer que o ITR – Imposto Territorial Rural “*não incidirá* sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel” (art. 154, § 4.º), a Constituição cria mais uma hipótese de *imunidade*, pois o direito deflui diretamente do texto constitucional. No caso em apreço é necessário que uma lei defina o que deve ser entendido por *pequena gleba rural* para poder ser implementada a norma. Contudo, o que a lei definirá serão apenas parâmetros laterais ao núcleo central da desoneração explicitada no texto constitucional. É a mesma situação do art. 150, VI, *c*.

18. A esta altura da exposição cabe um contraponto visando enfatizar um aspecto acima considerado. As imunidades não defluem apenas de um artigo da Constituição, ou do cumprimento dos parâmetros legalmente estabelecidos. Em sua interpretação devem ser consideradas todas as Diretrizes estabelecidas na Carta. Todos os Princípios. Enfim, *não se*

deve pinçar um único dispositivo constitucional e dele extrair o direito de não pagar impostos (imunidade), sem conectá-lo com as demais normas existentes no texto, e no contexto, constitucional.

É imperioso estabelecer qual o escopo da sociedade em distinguir aquela determinada atividade com o direito de não pagar tributos. Deve-se buscar qual a *função* desta desoneração tributária constitucionalmente qualificada.

Enfatizando que *as considerações abaixo são efetuadas de forma tão-somente indicativa, pois não existe a pretensão de esgotar o tema*, passa-se a buscar no texto constitucional qual escopo deve ser perseguido pelas entidades e atividades indicadas na Constituição Federal a fim de que lhes seja permitido gozar da imunidade.

19. Como acima referido, no Brasil, é *objetivo geral* de toda e qualquer atividade ou instituição que esteja desonerada do pagamento de tributos por imunidade a construção de uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento; erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais; promover o bem de todos, sem qualquer discriminação, seja de origem, raça, sexo, cor ou idade (art. 3.º, CF/88), tendo por *fundamentos* a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e o pluralismo político (art. 1.º, CF/88).

Estes são objetivos gerais para toda e qualquer instituição ou atividade que deseje gozar da imunidade que a sociedade lhe concede.

Também existem objetivos específicos para cada qual destas instituições ou atividades, além daqueles "requisitos da lei", que serão tratados adiante.

Para as *instituições de educação*, sem fins lucrativos, que possuem imunidade de *impostos* sobre seu patrimônio, rendas e serviços (art. 150, VI, c), além dos *objetivos gerais* acima mencionados, devem ser também atendidos o *objetivos específicos* de desenvolver plenamente o indivíduo, prepará-lo para o exercício da cidadania e qualificá-lo para o trabalho (CF/88, art. 205); respeitados os *princípios* de igualdade de condições para o acesso e permanência na escola; liberdade de aprender, ensinar, pesquisar e divulgar o pensamento, a arte e o saber; pluralismo de idéias e de concepções pedagógicas; valorização dos profissionais do ensino; garantia de padrão de qualidade (incisos do art. 206, CF/88), além de deverem ser cumpridas as normas gerais da educação nacional (art. 209, I, CF/88).

Os *partidos políticos e suas fundações*, para gozar da imunidade de *impostos* sobre seu patrimônio, rendas e serviços (art. 150, VI, c), devem

buscar os seguintes *objetivos específicos*: resguardo da soberania nacional, do regime democrático, do pluripartidarismo e dos direitos fundamentais da pessoa humana; terem caráter nacional; não receberem recursos financeiros de entidades ou governos estrangeiros ou ficarem subordinados a estes; prestarem contas à Justiça Eleitoral e terem subordinação estrita à legalidade (art. 17, CF/88).

As *entidades sindicais dos trabalhadores*, para poderem gozar do direito à imunidade de *impostos* (art. 150, VI, *c*), devem obedecer também ao seguinte: respeito à unicidade sindical; defesa dos direitos e interesses coletivos ou individuais da categoria que representa, inclusive em questões judiciais ou administrativas; reconhecer a liberdade associativa e participar obrigatoriamente nas negociações coletivas de trabalho (incisos do art. 8.º, CF/88).

As *instituições de assistência social*, sem finalidade lucrativa, que possuem imunidade de *impostos* sobre seu patrimônio, rendas e serviços (art. 150, VI, *c*), devem atender aos *objetivos específicos* de proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice; amparar as crianças e os adolescentes carentes; promover a habilitação e a reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e sua integração à vida comunitária (incisos do art. 203, CF/88).

20. Como acima exposto, é necessária a análise das diretrizes constitucionais para cada qual das instituições ou atividades desoneradas pela imunidade. Pelo mesmo fato, torna-se imperioso que ao nos debruçarmos sobre a expressão “atendidos os requisitos da lei”,¹¹ a conjuguemos com o que estabelece o art. 146 da Carta de 1988.

Por outras palavras: cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (art. 146, II). Portanto, “os requisitos da lei” exigidos no art. 150, VI, *c*, só podem ser conjugados com regulação estabelecida através de lei complementar.

No caso atual, para traçar os parâmetros legais para implementação da imunidade prevista na parte final da alínea *c*, inciso VI, art. 150, deve-se lançar mão do CTN – Código Tributário Nacional, que possui *status* de lei complementar tributária.

Tais requisitos, hoje, são os constantes do art. 14 do CTN.¹²

11. Constante da parte final da alínea *c* do inciso VI do art. 150, CF/88.

12. “Não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado; aplicarem integralmente no país os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; mante-

É bem verdade que outra lei complementar poderá vir a estabelecer diversos requisitos, especializando-os por instituição (alguns para as de educação; outros para os partidos políticos e assim por diante). Porém, hoje, apenas o CTN regula a matéria.

21. No mesmo sentido, deve-se debater a questão estabelecida no § 4.º do art. 150, CF/88, que reza que a imunidade prevista nas alíneas *b* e *c* abrange apenas “o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as *finalidades essenciais* das entidades nelas mencionados”.

No que tange à alínea *b* (*templos de qualquer culto*), a análise será efetuada em outro tópico, adiante.

Quanto à alínea *c*, deve-se analisar a expressão “*finalidades essenciais*”, considerando-a como abrangendo tudo que motivou a desoneração impositiva determinada na Constituição. Por que motivo a imunidade (neste item) alcança os partidos políticos, as entidades de educação e as de assistência social e os sindicatos obreiros? Em razão de uma determinação da sociedade quando formalizou a Constituição. Existem outras instituições relevantes que, no meu entender, bem poderiam fazer parte da lista mencionada, tais como os hospitais. Estou certo que cada qual de nós, individualmente, poderíamos listar várias outras atividades ou instituições a serem desoneradas constitucionalmente; porém, a sociedade, quando formalizou a Constituição, com a correlação de forças políticas então vigentes, cristalizou a lista constante do art. 150, VI, *c*, e não outra. Desta forma, estas são as entidades “*eleitas*” para estarem aptas a gozar da desoneração impositiva proposta.

Contudo, como acima exposto, a desoneração não é concedida “*gratuitamente*”. Estas entidades devem cumprir funções cuja matriz é constitucional. Algumas destas funções foram indicadas no item 19, *supra*. Outras existem, devem ser descobertas no texto. Porém, *o conceito de finalidade essencial diz respeito a todas as atividades que permitem a estas entidades alcançar as determinações do texto e do contexto constitucional*.

Daí porque, seguindo esta linha de raciocínio, é necessário distinguir em cada caso entre *finalidades essenciais* e *secundárias*.

Dentre as *finalidades essenciais* de um partido político está a divulgação das idéias políticas de seus filiados. Portanto, tudo que for efetuado dentro deste desiderato, estará incluso no conceito de imunidade, como, por exemplo, a realização de seminários, divulgação de revistas e panfle-

rem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão”.

tos etc. Contudo, não estará como *finalidade essencial* de um partido político obter rendas decorrente da locação de um imóvel, ou da exploração de um estacionamento. Neste caso, o que se pretende é obter rendas a fim de manter (ou incrementar) a entidade a fim de que esta realize sua *finalidade essencial*. Logo, esta é uma *finalidade secundária*, sujeita, portanto, à tributação normal.

É claro que existirão situações em que tal distinção não será efetuada com tamanha facilidade. Uma delas será nos casos de aplicação de receitas financeiras. Fazê-lo implica em uma *finalidade essencial* ou *secundária*, seja de qual entidade for? Entendemos que se trata de uma *finalidade secundária*, não devendo ser desonerada de impostos tal aplicação. Não existe a possibilidade de uma aplicação financeira ser considerada *finalidade essencial* de nenhuma das entidades constantes do § 4.º do art. 150. Talvez, em um outro contexto, quando agentes financeiros vierem a gozar de imunidade tributária poder-se-á dizer que aplicações financeiras são deles *finalidades essenciais*... Hoje, no ordenamento jurídico posto, entendo que admitir tal possibilidade distorce a regra matriz do sistema.

Logo, deve-se perquirir qual a *atividade* que a sociedade privilegiou para elencar aquela entidade na letra *c*, inciso VI, art. 150, CF/88, imunizando-a de impostos. Devem ser consideradas *finalidades essenciais* aquelas que coincidam com tal atividade; e *secundárias* as que não coincidam.

O *parâmetro constitucional para definição de finalidade essencial* não é econômico, mas político (o que não quer dizer partidário). Portanto, a *mera* obtenção de renda para manutenção da instituição, por exemplo, através de aplicações financeiras, não se constitui em uma *finalidade essencial*, mas *secundária*.

22. Passemos agora às imunidades objetivas, que são as prescritas nas alíneas *b* e *d* do inciso VI do art. 150 da CF/88.

A expressão *templo de qualquer culto* constante da alínea *b* do citado inciso é objeto de acirradas discussões doutrinárias. Segundo alguns renomados autores, a expressão contempla apenas os *templos*, ficando afastados os *cultos*. Daí porque ficariam apenas abrangidos pela imunidade os imóveis, ou eventualmente, os veículos, onde fosse proferido o culto.¹³

13. Neste sentido laboram, dentre outros, Sacha Calmon (*Comentários à Constituição de 1988*, p. 354) e Roque Carrazza (*Curso de direito constitucional tributário*, p. 367).

Outro grupo de autores não menos ilustre¹⁴ advoga que a acepção deve ser interpretada no sentido de reconhecer imunidade ao *culto* e não apenas ao *templo*. Ou seja, todas as atividades desenvolvidas no e para o *culto* encontram-se aptas a serem desoneradas através de imunidade.

Com a devida vênia, filio-me ao primeiro grupo, pois não vejo como encontrar em uma expressão que indica *templo de qualquer culto* a interpretação possível de *cultos em qualquer templo*. Mesmo a expressão constante do § 4.º do art. 150, que estabelece que as vedações se relacionam apenas com as finalidades essenciais das entidades mencionadas nas alíneas *b* e *c*, incluindo o patrimônio, a renda e os serviços, não é capaz de demover o convencimento, pois o texto pode dialogar com os três âmbitos (patrimônio, renda e serviços) referindo-se à alínea *c*, e apenas ao patrimônio ao se referir à alínea *b*.

A Constituição consagra liberdade religiosa, inclusive com vedação aos poderes públicos de “estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento ou manter com eles ou com seus representantes relações de dependência ou aliança, ressalvada, na forma da lei, a colaboração de interesse público” (art. 19, I, CF/88). Além disso, declara que “é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias” (art. 5.º, VI), e que “ninguém será privado de seus direitos por motivo de crença religiosa” (art. 5.º, VIII).

Porém, obedecidos estes parâmetros, o máximo de desoneração possível, no que tange aos impostos, é a que vier a afetar os *templos de qualquer culto*, sejam eles estabelecidos em imóveis, em embarcações, veículos terrestres etc. A expressão *templo*, que advém do latim *templu*, denota *lugar destinado ao culto*.¹⁵ Ou seja, a imunidade apenas diz respeito à propriedade, seja territorial urbana ou rural, ou de veículos automotores. E desde que esteja dentro das *finalidades essenciais* daquela entidade (art. 150, § 4.º, CF/88), pois, caso contrário, também não poderá ser aplicada a imunidade. *Daí porque os bens de propriedade de um culto que não estejam servindo para templo não são imunes a impostos.*

Desta forma, eventuais receitas tributáveis decorrentes da exploração de outras atividades do *culto* não estão alcançadas pela imunidade prevista na letra *b* do inciso VI do art. 150 da Carta de 1988.

14. Composto também por Aliomar Baleeiro (*Limitações constitucionais ao poder de tributar*, p. 311), Soares de Melo (*Curso de direito tributário*, p. 92) e Paulo de Barros Carvalho (*Curso de direito tributário*, p. 111).

15. Sacha Calmon, ob. cit., p. 353.

23. Outra situação objetiva diz respeito a imunidade dos *livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão*, constante da letra d do inciso IV do art. 150, CF/88.

O bem protegido é a liberdade de expressão, impedindo que o Estado, por vias transversas, a limite através da cobrança de impostos. Até recentemente, o Estado brasileiro usualmente criava embaraços para a importação de papel de imprensa para aqueles que se lhe opunham politicamente.¹⁶

A liberdade de expressão é um bem amplamente tutelado em nossa Carta, sob vários prismas.¹⁷

Esta imunidade não implica em desoneração da empresa jornalística de impostos, dentre eles sobre a renda e o patrimônio. Alcançadas pela imunidade estão as idéias e as informações mesmo que pagas pelos usuários. Uma vez que se trata de imunidade objetiva, é irrelevante a qualidade do conteúdo veiculado, o que abrange tanto os livros ditos "sérios" quanto as revistas pornográficas, os gibis de quadrinhos e os diários oficiais. Enfim, visando permitir a mais ampla divulgação possível das idéias e informações é que a sociedade instituiu esta imunidade.

Em razão disto é que na expressão "livros, jornais e periódicos" entendendo não estar caracterizado o *meio físico* de sua veiculação. Hoje, quando a sociedade se comunica cada vez mais através de *bits* e menos por meio físico, deve-se entender como "livro, jornal ou periódico" não somente o que tiver sido impresso em papel, mas o que circular através de impulsos eletrônicos. *Não deve haver nenhuma diferença tributária entre a circulação de um jornal impresso e o disponibilizado através da Internet.* Em ambas as situações o que se busca é obter o maior alcance possível das idéias e informações disponíveis, seja através de meio físico ou eletrônico.

Desta forma, a imunidade pode se dar *ou* (a) pelo produto (livro, jornal ou periódico), *ou* (b) pelo principal insumo necessário à sua produção para circulação através de meio físico (o papel destinado à sua impressão).

24. Enfim, a imunidade não é uma benesse, um privilégio que a sociedade concede, mas um ônus que assume aquela instituição que se obriga a cumprir os requisitos constitucionalmente estabelecidos para o exercício daquelas determinadas atividades.

16. Ver, apenas como um dos exemplos, *Chatô - O Rei do Brasil*, Fernando Moraes, SP, Companhia das Letras, 1994.

17. Ver CF/88, arts. 5.º, IV, V, IX, XIV, entre outros.

O titular da imunidade não é nem a instituição nem o Estado, mas a sociedade, difusamente representada, que estabelece no ordenamento jurídico as diretrizes a serem seguidas por aqueles que desejam ser desonerados de impostos.

O interesse das futuras gerações em uma sociedade melhor é que determina a desoneração tributária atual, sendo que o exercício cotidiano da cidadania é que permitirá alcançar este objetivo.

V. Respostas aos quesitos propostos

1) *A imunidade tributária consagrada no art. 150, VI, d, da Constituição Federal de 1988 alcança o chamado "livro eletrônico" (em CD-Roms, disquetes etc.)?*

Sim. A expressão "livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão" consagra imunidade que visa proteger a liberdade de pensamento, a liberdade de imprensa. Trata-se do direito que todos temos de expressar nossa opinião sem que o Estado possa interferir onerando aquela atividade, caso, porventura, desagrade aos dirigentes de plantão.

A imunidade de impostos pode se dar *ou* (a) pelo produto (livro, jornal ou periódico), *ou* (b) pelo principal insumo necessário à sua produção para circulação através de meio físico (o papel destinado à sua impressão).

Portanto, os meios eletrônicos de divulgação de livros, jornais e periódicos encontram-se abrangidos pela imunidade prevista no art. 150, VI, c (ver item 22, *supra*)

2) *Como deve ser interpretada a cláusula "atendidos os requisitos da lei", constante do art. 150, VI, c, da Constituição Federal? Como significativa da necessidade de lei complementar, remetendo, pois, ao art. 14 do CTN, ou, pelo contrário, de que mera lei ordinária pode fixar os requisitos, ultrapassando, inclusive, aqueles fixados pelo CTN?*

É necessário que a análise das imunidades tributárias seja efetuada em conjunto com as demais normas constitucionais. Portanto, "os requisitos da lei" exigidos pelo art. 150, VI, c, devem ser conjugados com a exigência do art. 146, II, da Carta de 1988, que exige lei complementar para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Desta forma, atualmente, somente o art. 14 do CTN - que é considerado lei complementar - preenche as condições necessárias exigidas pelo art. 146, II, da Constituição. Legislação ordinária não tem o condão de afastá-lo (ver item 20, *supra*).

3) Como interpretar a expressão "rendas relacionadas com as finalidades essenciais" enunciada no § 4.º do art. 150 da CF? Lucros ou ganhos de capital obtidos em aplicações financeiras e destinados às finalidades seriam imunes? E os aluguéis de imóveis que lhes pertencessem? Ou estariam apenas excluídos os rendimentos das atividades que poderiam implicar agressão ao princípio da livre concorrência?

Deve-se buscar quais são as *finalidades essenciais* das entidades mencionadas através de análise sistêmica da Constituição. Tudo o mais será considerado *finalidade secundária*. O *parâmetro constitucional para definição de finalidade essencial não é econômico, mas político* (o que não quer dizer partidário). A *mera* obtenção de renda para manutenção da instituição, por exemplo, através de aplicações financeiras, não se constitui em uma *finalidade essencial* de partidos políticos ou de instituições de educação, mas *secundária*. O mesmo pode ser dito da receita obtida por aluguéis (ver item 21, supra).

4) A limitação constitucional do § 3.º do art. 155 da Constituição Federal se aplica às contribuições sociais incidentes sobre o faturamento das atividades nele descritas?

A imunidade decorre de uma determinação da sociedade ao constituir o Estado. É constituinte, e não constituída. Nada obsta que o constituinte eleja várias espécies tributárias ou apenas uma; ou mesmo apenas um único imposto; ou ainda um único fato econômico a ser desonerado, abrangendo vários impostos (ver item 15, supra).

No caso do art. 150, VI, CF/88, a imunidade abrange apenas os impostos.

Porém, no caso do art. 155, § 3.º, CF/88, a expressão é clara "... nenhum outro *tributo* incidirá ...". Logo, entendo que a imunidade aí constante se aplica também sobre as contribuições sociais incidentes sobre o faturamento das atividades nele descritas.

No presente caso a situação se agrava em razão de que este artigo já foi modificado pelo constituinte derivado (Emenda Constitucional 3), *mantendo*, porém, a expressão "tributo".

Não cabe ao intérprete distinguir onde a lei não o faz.

VI. Bibliografia básica consultada

BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à Ciência das Finanças*. 14. ed., atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense. 1986.

_____. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*, 7. ed., atualizada por Mizabel Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense. 1997.

- BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária - Uma introdução metodológica*. São Paulo: Saraiva. 1984.
- BUCHANAN, James M. *La hacienda publica en un proceso democrático*. Madrid: Aguilar. 1973.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Princípios constitucionais tributários e competência tributária*. São Paulo: RT. 1986.
- _____. *Curso de direito constitucional tributário*, 7. ed. São Paulo: Malheiros. 1995.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, 2. ed. São Paulo: Saraiva. 1986.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à constituição de 1988 - Sistema tributário*, 2. ed. Rio de Janeiro: Forense. 1990.
- CORRÊA, Walter Barbosa. *Incidência, não incidência e isenção*. São Paulo: Resenha Tributária e IBDT. 1975.
- GUIMARÃES, Ylves José de Miranda. *Os princípios e normas constitucionais tributários*. São Paulo: LTr. 1976.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. São Paulo: RT. 1989.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da imposição tributária*. São Paulo: Saraiva. 1983.
- MEIRA, Sílvio. *Direito tributário romano*. São Paulo: RT. 1978.
- MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Dialética. 1997.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*, 10.^a ed. São Paulo: Saraiva. 1990.
- _____. *Imunidades*. São Paulo: Resenha Tributária e IBDT. 1990.
- POGGI, Gianfranco. *A evolução do Estado Moderno*. Rio de Janeiro: Zahar. 1981.
- POTIGUAR, José Augusto Torres. A imunidade das entidades educacionais. *Revista do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Pará*, ano II, n. 1, 1989.
- SCAFF, Fernando Facury. *Responsabilidade do estado intervencionista*. São Paulo: Saraiva. 1990.
- SILVA, José Afonso. *Curso de direito constitucional positivo*, 6. ed. São Paulo: RT. 1990.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar. 1993.
- _____. *Os direitos humanos e a tributação*. Rio de Janeiro: Renovar. 1995.
- _____. *O orçamento na Constituição*. Rio de Janeiro: Renovar. 1995.
- TRINDADE, A. A. Cançado. *Direitos humanos e meio ambiente*. Porto Alegre: Sérgio Fabris Editor. 1993.
- VANONI, Ezio. *Natureza e interpretação das leis tributárias*. Trad. Rubens Gomes de Souza. Rio de Janeiro: Financeiras. 1932.